

CONTROVERSIE TRIBUTARIE E POSIZIONE PROCESSUALE DEL FALLITO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

TAX TRIAL AND BANKRUPT'S TRIAL ACTION IN THE ITALIAN TAX LAW

MICHELE MAURO¹

Sommario: I. PREMESSA. II. LE INTERRELAZIONI TRA IL CURATORE FALLIMENTARE E IL SOGGETTO FALLITO NELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE: L'INELUDIBILE CONSIDERAZIONE DELLE ESIGENZE DI TUTELA DEL FALLITO INDIPENDENTEMENTE DALL'INERZIA DELL'ORGANO DELLA PROCEDURA. III. LA QUALIFICAZIONE DELLO STATO DI INERZIA DEL CURATORE FALLIMENTARE AI FINI DELL'ESERCIZIO, DA PARTE DEL FALLITO, DELLA TUTELA GIURISDIZIONALE. IV. (SEGUE) LE PROBLEMATICHE DERIVANTI DALLA RILEVANZA DELL'INERZIA DEL CURATORE AI FINI DELL'AMMISSIBILITÀ DELL'AZIONE GIUDIZIALE DEL FALLITO. V. LA PROSPETTATIVA DELL'INTERVENTO ADESIVO DIPENDENTE DEL FALLITO NEI GIUDIZI TRIBUTARI PROMOSSI DAL CURATORE ED I LIMITI DELL'ISTITUTO CON RIFERIMENTO ALL'EFFETTIVA TUTELA DEL PRIMO SOGGETTO VI. SI AFFERMA LA CAPACITÀ PROCESSUALE DEL FALLITO NELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE ANCHE AL DI FUORI DELLE IPOTESI DI INERZIA DEL CURATORE FALLIMENTARE.

Summary: I. INTRODUCTION. II. THE INTERRELATIONSHIPS BETWEEN THE BANKRUPT TRUSTEE AND THE BANKRUPT IN THE TAX TRIAL: THE PROPER CONSIDERATION OF THE NEED TO PROTECT THE BANKRUPT REGARDLESS OF INERTIA OF THE BANKRUPT TRUSTEE. III. THE QUALIFICATION OF INERTIA OF THE BANKRUPT TRUSTEE FOR THE EXERCISE, BY THE BANKRUPT, OF ITS TRIAL ACTION. IV. (FOLLOWS) THE PROBLEMS CAUSED BY THE IMPORTANCE OF THE INERTIA OF THE BANKRUPT TRUSTEE FOR THE ADMISSIBILITY OF THE TRIAL ACTION OF THE BANKRUPT. V. THE THESIS OF THE ADHESIVE INTERVENTION OF THE BANKRUPT IN THE TAX TRIAL PROMOTED BY THE BANKRUPT TRUSTEE AND THE LIMITS OF THAT INTERVENTION WITH REGARD TO THE EFFECTIVE PROTECTION OF THE BANKRUPT. VI. WE MUST RECOGNIZED THE TRIAL ACTION OF THE BANKRUPT IN TAX TRIAL BEYOND THE ASSUMPTIONS OF INERTIA OF THE BANKRUPT TRUSTEE.

I. PREMESSA

Un profilo problematico particolarmente complesso, riconducibile alla questione della soggettività tributaria nell'ambito del fallimento, attiene alla legittimazione processuale nel corso della procedura concorsuale con specifico riferimento alle controversie di natura tributaria.

¹ Dottore di ricerca in Diritto tributario. Assegnista di ricerca in Diritto tributario- Università della Calabria (Italy). E-mail: michelemauromail@gmail.com.

E' bene preliminarmente evidenziare come risulti pacifico che il fallimento non attragga nel suo ambito la definizione dei giudizi tributari la quale, invece, è affidata in via esclusiva al giudice tributario, come peraltro si evince dalla formulazione dell'art. 88 del D.P.R. n. 672/1973².

Ciò premesso, la problematica che si intende sviscerare è originata dall'estrinsecazione dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria a seguito della dichiarazione di fallimento e prima della conclusione della procedura³ con riguardo a fattispecie impositive il cui presupposto si è verificato in epoca anteriore alla suddetta dichiarazione⁴.

In tale circostanza, invero, si presenta l'esigenza di verificare gli effetti degli atti impositivi riferiti alle menzionate fattispecie nei confronti del fallito in relazione all'esistenza o meno della legittimazione processuale di tale soggetto, avuto riguardo anche all'ipotesi di eventuale inerzia giurisdizionale del curatore verso i predetti atti d'imposizione.

Parimenti, i medesimi profili critici attengono alle eventuali liti da rimborso in cui il fallito assume la veste di parte attiva nel recupero di somme a lui spettanti e non di soggetto passivo del prelievo, come accade qualora vi siano crediti d'imposta scaturenti dalle dichiarazioni prefallimentari ai fini IRES o IVA che devono essere riscossi⁵.

Nonostante la problematica sembri aver raggiunto, come si vedrà, posizioni abbastanza consolidate nella giurisprudenza maggioritaria di legittimità sembra opportuno approfondire la questione in quanto i principi affermati dai giudici non appaiono condivisibili. Tali principi, invero, sembrano tradursi in una violazione dei diritti di difesa del fallito tutelati sia dalla Costituzione che dall'ordinamento comunitario.

² Cfr., tra gli altri, L. Del Federico, "L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari", in AA.VV., *Le riforme della legge fallimentare*, a cura di A. Didone, II, Torino, 2009, pp. 2039 e ss.

³ Invero, come noto, ai sensi dell'art. 120 L.F. la chiusura del fallimento determina la cessazione degli effetti del fallimento sul patrimonio del fallito e la decadenza degli organi preposti alla procedura.

⁴ Tali fattispecie, in particolare, si riferiscono a periodi d'imposta antecedenti alla dichiarazione di fallimento, compreso quello cosiddetto "preconcorsuale" (cioè che intercorre dall'inizio del periodo d'imposta in corso al momento della dichiarazione di fallimento, alla data della dichiarazione di fallimento), in relazione al quale la responsabilità per il pagamento delle maggiori imposte dovute a seguito di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria è pacificamente imputata al fallito nonostante gli adempimenti tributari riguardanti tale periodo siano posti dalla legge a carico del curatore: cfr., per tutti, M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, pp. 155 e ss.

⁵ Volendo estendere la problematica ad analoghe fattispecie che concernono il periodo d'imposta concorsuale si possono considerare le situazioni creditorie originate dalle dichiarazioni annuali ai fini IVA presentate dal curatore durante la procedura, in ordine alle quali l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la legittimità del rimborso in costanza di fallimento al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 30 del DPR n. 633/1972 (cfr. risoluzione n. 103/2002), mutando il suo precedente indirizzo espresso nella circolare n. 19 del 11/08/1993 in cui l'unica ipotesi di rimborso contemplata era quella connessa alla cessazione dell'attività al termine delle operazioni di liquidazione rilevanti ai fini dell'imposta, che poteva avvenire anche prima della chiusura del fallimento.

II. LE INTERRELAZIONI TRA IL CURATORE FALLIMENTARE E IL SOGGETTO FALLITO NELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE: L'INELUDIBILE CONSIDERAZIONE DELLE ESIGENZE DI TUTELA DEL FALLITO INDIPENDENTEMENTE DALL'INERZIA DELL'ORGANO DELLA PROCEDURA

Con riguardo alla posizione processuale del fallito per i rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, la dottrina commercialistica è pervenuta ad una serie di conclusioni⁶ che costituiscono indubbiamente un valido riferimento teorico ai fini dell'analisi riguardante le interrelazioni tra il soggetto fallito e il curatore fallimentare nelle controversie tributarie in costanza di fallimento, ancorché quest'ultime presentino certe specificità delle quali si dovrà inevitabilmente tener conto.

In primo luogo, si ritiene di poter giudicare fondate talune convinzioni espresse da una dottrina in base alle quali, con riguardo ai rapporti di diritto patrimoniale rientranti nella procedura, l'assetto processuale che si delinea a seguito della dichiarazione di fallimento non si traduce in una sopravvenuta incapacità o carenza di legittimazione processuale del fallito in quanto la *ratio* dell'art. 43 L.F.⁷, che circoscrive l'intervento del fallito nel processo unicamente alle questioni dalle quali può dipendere un'imputazione di bancarotta a suo carico, consiste nel rendere inopponibili alla procedura, ossia alla massa dei creditori, le decisioni assunte nei giudizi svoltisi durante il fallimento con la partecipazione del fallito in qualità di attore o convenuto⁸.

Di conseguenza, nell'ipotesi di inerzia del curatore, al fallito è consentito agire sul piano (sostanziale e) processuale per far valere i diritti patrimoniali dei quali gli organi fallimentari si disinteressano, anche mediante tempestiva opposizione a pretese vantate da terzi, non potendo essere eccepita l'inefficacia degli atti processuali di tale soggetto né dalla controparte, né d'ufficio dal giudice, ma soltanto dal curatore medesimo cui compete la valutazione dell'incidenza della causa sugli interessi della massa dei creditori.

Tanto premesso, con riguardo alle controversie tributarie relative all'accertamento di crediti sorti prima della dichiarazione di fallimento o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, vi è da ribadire preliminarmente che il fallito mantiene la propria veste di contribuente durante la procedura per cui è dotato di attitudine giuridica ad agire nei confronti dell'erario, ad esempio presentando ricorsi, ed a ricevere atti

⁶ Per la diffusa disamina dei vari orientamenti espressi dalla dottrina tradizionale in ordine alla posizione processuale del fallito si rinvia, *ex mutlis*, a A. BRACCI, *La posizione processuale del fallito e i poteri del curatore*, Milano, 1974, pp. 65 e ss.; A. Bonsignori A., "Il Fallimento", in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Galgano, vol. IX, Padova, 1986, pp. 334 e ss.

⁷ Tale disposizione afferma che nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti patrimoniali del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore e limita l'intervento del fallito alle questioni "dalle quali può dipendere un'imputazione di bancarotta o se l'intervento è previsto dalla legge". Il curatore, è bene ribadire, ha il potere di agire processualmente con riferimento a situazioni sostanziali per le quali, tuttavia, resta la titolarità del fallito

⁸ Cfr. E. F. RICCI, "Le liti del fallito sui propri diritti verso i terzi", *Giurisprudenza commerciale*, 1986, I, pp. 1021 e ss.

dell'erario, come quelli d'imposizione⁹, fermi restando, ovviamente, i limiti derivanti dalla pendenza del fallimento.

Pertanto, in linea di principio eventuali atti impositivi che si riferiscono alle ipotesi di accertamento sopra prospettate dovrebbero produrre effetti nei confronti del fallito soltanto se a lui notificati, così come, simmetricamente, i suddetti atti dovrebbero produrre effetti verso il curatore solo in caso di notifica a quest'ultimo¹⁰.

In altri termini, gli atti compiuti nei confronti del curatore dovrebbero avere un'efficacia endofallimentare che si traduce nella legittimazione dell'insinuazione al passivo del fallimento del relativo credito senza tuttavia precludere al fallito tornato *in bonis* che riceva a sua volta, per ipotesi, l'atto impositivo, la possibilità di contestare il credito medesimo.

Diversamente, gli atti emessi e notificati al fallito dovrebbero legittimare l'Amministrazione finanziaria ad agire esclusivamente nei confronti di quest'ultimo una volta tornato *in bonis* per la riscossione dei crediti non soddisfatti nel fallimento¹¹.

Se si accettassero tali conclusioni, il problema delle interrelazioni tra il fallito ed il curatore fallimentare nei processi tributari riguarderebbe esclusivamente i casi in cui l'atto d'imposizione sia notificato ad entrambi i soggetti nei confronti dei quali, in corrispondenza dei diversi ambiti, produrrebbe i propri effetti.

Al contrario, esiste un orientamento ampiamente consolidato della Corte di Cassazione che, in virtù dell'asserita efficacia della pretesa tributaria rivolta alla curatela anche nei confronti del contribuente fallito, ha affermato la necessità di notificare a quest'ultimo, e non solo al curatore, l'atto impositivo, proprio per consentirgli di esercitare eccezionalmente il proprio diritto alla tutela giurisdizionale qualora l'organo fallimentare rimanga inerte¹².

⁹ Così F. TESAURO, "Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare", *Rassegna tributaria*, 1990, p. 245.

¹⁰ Cfr. F. TESAURO, "Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare", cit., p. 244, che in proposito ha citato (note 8 e 9) la sentenza della Cassazione del 30 marzo 1983, n. 2304 e quella della medesima Corte del 13 giugno 1984, n. 3544. Nello stesso senso si sono espressi F. BRIGHENTI, "Legittimazione del fallito ad impugnare i provvedimenti impositivi: un passo avanti e uno indietro", *Bollettino tributario*, 1995, pp. 1274 e ss.; F. BELLINI, "Sulla legittimabilità del fallito nel processo tributario", *Bollettino tributario*, 2003, pp. 1310 e ss. Tale impostazione sembra esser affermata, pur con talune criticità delle quali si dirà appresso, dai recenti orientamenti della Corte di Cassazione: cfr., tra le altre, Cassazione, 9 febbraio 2010, n. 2803.

¹¹ Cfr., generale, Cassazione, Sezioni Unite, 26 novembre 1993, n. 11718; Cassazione, 18 febbraio 1999, n. 1359. Con riferimento allo specifico ambito tributario, cfr. Cassazione, 23 giugno 2003, n. 9951. Peraltro, tale pronuncia afferma il difetto di legittimazione processuale del fallito in pendenza di fallimento nei confronti della pretesa tributaria a lui notificata, ciò che invece, come subito si vedrà, non può essere condiviso.

¹² Cfr., tra le più recenti, Cassazione, ordinanza 11 ottobre 2007, n. 21385; Cassazione, 9 febbraio 2010, n. 2803. In dottrina sembra concordare con tale opinione giurisprudenziale L. DEL FEDERICO, "Profili processuali della transazione fiscale", *Corriere tributario*, 2007, p. 3657, che considera pacifica la citata ricostruzione.

Ciò in quanto rimanendo il fallito, a seguito della dichiarazione di fallimento, il soggetto passivo del rapporto tributario, secondo la Suprema Corte egli subisce le conseguenze, anche sanzionatorie, della definitività di un eventuale atto impositivo, per cui non può che essere abilitato ad esercitare direttamente la tutela in caso di inerzia del curatore a pena di vanificare il diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione¹³.

E' dunque pacificamente riconosciuto, nella giurisprudenza tributaria, il carattere relativo, e non assoluto, dell'esclusione del fallito dal processo, onde deriva il corollario per cui, essendo le limitazioni all'attività processuale di tale soggetto funzionali soltanto a realizzare l'interesse dei creditori concorsuali, l'eventuale difetto di legittimazione del fallito può costituire oggetto di eccezione esclusivamente da parte del curatore e non da parte dell'Amministrazione, né tanto meno può essere rilevato d'ufficio dal giudice tributario¹⁴.

Il richiamato orientamento, tuttavia, oltre a non essere condivisibile in merito a talune affermazioni, non appare risolutivo in relazione all'esigenza di effettiva tutela delle ragioni del contribuente fallito che peraltro la stessa Cassazione riconosce mediante il richiamo del diritto di difesa, costituzionalmente garantito, di tale soggetto.

Intanto, come affermato, la qualità di soggetto passivo del rapporto tributario posseduta dal fallito durante la procedura non può che implicare quale logico corollario il fatto che, in applicazione degli ordinari principi dell'ordinamento tributario che non sono in alcun modo derogati allorché sia in essere una procedura fallimentare, gli atti impositivi producono efficacia nei confronti del contribuente fallito soltanto a seguito della notificazione nei suoi confronti¹⁵, per cui in caso contrario tale soggetto, una volta tornato *in bonis*, non potrebbe subire alcuna conseguenza derivante dall'eventuale

¹³ Negli stessi termini si era espresso, in precedenza, M. MICCINESI, voce "Fallimento nel diritto tributario", *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale*, V, IV ed., Torino, 1990, p. 476, che aveva affermato la legittimazione processuale sussidiaria del fallito anche nell'ipotesi in cui l'atto impositivo fosse stato notificato soltanto al curatore rimasto inerte.

¹⁴ Cfr., da ultimo, Cassazione, 22 marzo 2006, n. 6393, cit.; Cassazione, ordinanza 11 ottobre 2007, n. 21385. *Contra*, Cassazione, 26 aprile 2001, n. 6085, in cui la Corte ha asserito che qualora risulti al giudice che il rapporto oggetto della controversia sia stato oggetto di concreto interesse da parte della curatela il difetto di legittimazione processuale del fallito tornerebbe ad essere assoluto, cioè opponibile da chiunque e rilevabile d'ufficio. In dottrina si veda, in proposito, l'ampia analisi di F. BELLINI, "Sulla legittimabilità del fallito nel processo tributario", cit., 2003, pp. 1302 e ss., ove riferimenti anche alle tesi della dottrina fallimentare. Di diverso avviso sembra essere F. Napolitano, "Le parti", in AA.VV., *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1999, pp. 190 e 216, che nega ogni legittimazione processuale del fallito qualificandolo alla stregua di un incapace rappresentato legalmente dal curatore, tra l'altro prima escludendo anche la capacità di agire di tale soggetto (*op. cit.*, 190) e poi affermandone la presenza (*op. cit.*, 216).

¹⁵ In proposito, ricordiamo l'affermazione di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 471, per cui l'atto di accertamento non esiste, se non in quanto è notificato al destinatario. Nel caso di specie, è utile inoltre menzionare la sentenza della Corte Costituzionale del 28 luglio 1983, n. 247, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della pregiudiziale giudiziaria sancita dall'art. 56, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973. In particolare, tale norma stabiliva che l'accertamento dell'imposta divenuto definitivo in conseguenza della decisione di una commissione tributaria vincolasse il giudice penale nella cognizione di reati finanziari, contestati a chi fosse rimasto estraneo al giudizio tributario perché non posto in condizione di intervenire o di parteciparvi.

definitività di un atto d'imposizione che produrrebbe efficacia esclusivamente ai fini della procedura.

In secondo luogo, senza considerare le difficoltà interpretative che, come subito si vedrà, sono connesse al consolidamento dello stato di inerzia del curatore che legittima l'azione giudiziaria del fallito¹⁶, occorre prendere atto di come tale ricostruzione, che ammette l'intervento processuale del fallito soltanto ove l'organo della procedura non prenda alcuna iniziativa a riguardo, non offra alcuna tutela al primo soggetto nelle situazioni di cattiva gestione della lite da parte del secondo.

Invero, ancorché l'interesse del fallito coincida con quello del curatore che propone ricorso avverso un atto dell'Amministrazione finanziaria tutelando, in linea di principio, le ragioni del fallito in quanto convergenti con il soddisfacimento degli interessi dei creditori concorsuali¹⁷, ben potrebbe accadere che l'organo della procedura incorra in un'errata impostazione della difesa provocando, in danno del fallito, la definitività delle conseguenze, anche sanzionatorie, dell'esito della controversia.

Appare dunque indispensabile individuare un rimedio che consenta di realizzare l'effettività del diritto di difesa del contribuente fallito tenendo presenti le limitazioni processuali di quest'ultimo previste dalla legge fallimentare.

III. LA QUALIFICAZIONE DELLO STATO DI INERZIA DEL CURATORE FALLIMENTARE AI FINI DELL'ESERCIZIO, DA PARTE DEL FALLITO, DELLA TUTELA GIURISDIZIONALE

Pur avendo lumeggiato, in base a diverse argomentazioni, il cumulo delle liti del curatore e del fallito in modo da assicurare a quest'ultimo una tutela piena ed effettiva non si può non tener conto del richiamato orientamento giurisprudenziale, abbastanza consolidato, che ammette l'azione giudiziale del fallito soltanto in caso di inerzia del curatore. E' doveroso, dunque, soffermarsi sulla qualificazione dello stato di inerzia del curatore fallimentare rilevante ai fini dell'esercizio della tutela giurisdizionale da parte del contribuente fallito e, inoltre, sulle aporie che tale impostazione giurisprudenziale inevitabilmente origina.

L'analisi sullo stato di inerzia del curatore non può che essere condotta sulla premessa che l'atto impositivo debba essere notificato sia al fallito che all'organo della procedura¹⁸ anche se, come vedremo, possono esservi casi comunque problematici in cui ad uno dei due soggetti è notificato un atto d'imposizione ed all'altro un atto della riscossione¹⁹.

¹⁶ Sulle problematiche relative alla valorizzazione dello stato d'inerzia del curatore ai fini della legittimazione processuale del fallito si vedano i successivi paragrafi.

¹⁷ Cfr. M. BASILAVECCHIA, "Ribadita la legittimazione attiva della società fallita", *Corriere tributario*, 2008, p. 55.

¹⁸ La notifica dell'atto impositivo al fallito è ritenuta necessaria dal richiamato orientamento giurisprudenziale in base al quale il fallito, a seguito dell'inerzia del curatore, deve poter difendersi onde evitare la sopportazione degli effetti, anche sanzionatori, dell'accertamento subito.

¹⁹ E' quanto avvenuto nella controversia ad oggetto delle sentenze della Cassazione n. 2803 del 2010.

Per l'inquadramento della problematica, appare dirimente distinguere le ipotesi in cui, a fronte di una determinata pretesa erariale, il curatore non abbia compiuto alcuna attività né giudiziale né stragiudiziale da quelle in cui invece, pur non avendo svolto attività processuale, abbia comunque preso delle decisioni sulla condotta da tenere.

Nel primo caso è indubbia la sussistenza dell'inerzia del curatore che peraltro non è immune da talune criticità che riguardano principalmente profili applicativi.

In particolare, in un processo, come quello tributario, caratterizzato da perentori termini di impugnazione dell'atto che si vuole contestare risulta estremamente arduo intuire tempestivamente il consolidarsi dello stato d'inerzia dell'organo della procedura la cui azione, tra l'altro, è subordinata all'autorizzazione del giudice. In altri termini, il fallito non è in grado di conoscere il comportamento che il curatore intende adottare in ordine alla pretesa tributaria in questione, per cui non ha contezza dello stato d'inerzia dell'organo della procedura fino a quando lo stesso non si è verificato.

E' necessario dunque ammettere, in ogni caso, l'azione processuale del fallito entro il termine decadenziale d'impugnazione, fermo restando che essa resti esposta, secondo la giurisprudenza, alla declaratoria di inammissibilità ove risulti accertato che il curatore fallimentare abbia impugnato il medesimo provvedimento impositivo²⁰.

Peraltro, nella fattispecie in argomento, potrebbero sorgere ulteriori difficoltà legate all'individuazione dell'epoca rilevante ai fini della decorrenza dei termini d'impugnazione nel caso in cui vi sia divergenza tra il momento della notificazione dell'atto impositivo al curatore rispetto a quello di esecuzione della medesima nei confronti del fallito.

In simile evenienza, al fine di garantire l'effettività della tutela del contribuente fallito, sembra corretto affermare la decorrenza del termine d'impugnazione dall'epoca in cui avviene la notifica nei confronti di tale soggetto.²¹

Ciò anche in considerazione del fatto che, come ampiamente evidenziato, il giudizio intrapreso dal fallito non può mai arrecare danno alla massa fallimentare che semmai potrà giovare dell'eventuale pronuncia favorevole a quest'ultimo eliminando pretese creditorie insinuabili nel passivo della procedura²².

²⁰ Cfr. M. BASILAVECCHIA, "Ribadita la legittimazione attiva della società fallita", cit., p. 54, nel commento a Cassazione, ordinanza 11 ottobre 2007, n. 21385, il quale ha affermato che in tal caso l'accertamento giudiziale dovrebbe presupporre una specifica eccezione proveniente dal curatore.

²¹ In giurisprudenza hanno affermato la decorrenza dei termini per impugnare dal momento della comunicazione dell'accertamento al fallito, nel caso di inequivoca volontà dell'ufficio fallimentare di non impugnare la pretesa tributaria, Cassazione, 20 marzo 1993, n. 3321, cit.; Cassazione, 20 dicembre 1994, n. 10957. Sui diversi orientamenti dottrinali e giurisprudenziali concernenti tale questione cfr., *amplius*, F. BELLINI, "Sulla legittimabilità del fallito nel processo tributario", cit., pp. 1309 e ss.

²² Cfr. M. BASILAVECCHIA, "Ribadita la legittimazione attiva della società fallita", cit., p. 55, il quale, in base alla circostanza per cui la massa può solo giovare dell'azione del fallito, ha affermato che in caso di mancata notifica del ricorso di tale soggetto al curatore non è necessario che la commissione tributaria

Maggiormente complessa appare l'altra fattispecie delineata, ossia quella in cui il curatore, pur non avendo compiuto alcun atto processuale, abbia comunque adottato delle decisioni sul comportamento da tenere.

In tali situazioni sembra opportuno distinguere ulteriormente l'ipotesi in cui l'organo della procedura sia già stato parte del processo da quella in cui, invece, non lo sia mai stato.

Nel primo caso, in particolare, rientrano quelle fattispecie in cui il curatore ha valutato negativamente la prosecuzione di una controversia da lui instaurata a prescindere dal fatto che sia intervenuta o meno, in proposito, una decisione del giudice. In altri termini, si tratta sia delle situazioni in cui il curatore abbia rinunciato al ricorso proposto ovvero all'azione di rimborso prima dell'emanazione di una sentenza del giudice sia delle situazioni in cui egli intenda prestare acquiescenza a quest'ultima ovvero, se favorevole, disinteressarsi della relativa esecuzione.

Ebbene, in simili circostanze le decisioni adottate dall'organo della procedura sono senz'altro espressive della sua volontà di gestire in un certo modo l'affare litigioso nell'interesse della massa dei creditori²³ per cui è da escludere lo stato di inerzia di tale soggetto che abilita il contribuente fallito ad intraprendere l'azione processuale²⁴.

Più delicata appare invece la questione nel caso in cui il curatore non sia mai stato parte del processo poiché diviene problematico discernere l'inerzia motivata dal suo totale disinteresse da quella dovuta ad una negativa valutazione della convenienza della controversia.

In proposito, a ben vedere, non sembra necessario attribuire rilevanza alla suddetta distinzione in quanto deve in ogni caso ritenersi ammissibile l'azione giudiziaria del fallito il quale disconosce il comportamento che il curatore intende tenere e ancor di più le motivazioni che lo determinano, fermo restando che tale azione resti esposta alla declaratoria di inammissibilità ove risulti che l'organo della procedura eserciti la propria capacità processuale²⁵.

disponga l'integrazione del contraddittorio *ex art.* 14 del D. Lgs. n. 546/1992 chiamando in causa l'organo della procedura.

²³ Invero le valutazioni del curatore in merito alle controversie tributarie in argomento, sia originariamente che successivamente, sono informate a profili di opportunità nell'interesse della procedura (ad esempio la mancanza di attivo può spingere l'organo della procedura ad evitare un contenzioso inutile per la massa dei creditori) e possono quindi contrastare con gli interessi del fallito.

²⁴ In tal senso cfr., tra le altre, Cassazione, 16 aprile 2007, n. 8990.

²⁵ Peraltro la giurisprudenza di legittimità, sul punto, risulta contrastante. Secondo un orientamento, quando la curatela non sia stata parte nel giudizio di primo grado, la mancanza di iniziativa processuale di quest'ultima è sempre qualificabile come inerzia: cfr., per tutte, Cassazione, 16 aprile 2007, n. 8990. Tuttavia si rinvencono alcune pronunce in base alle quali l'inerzia del curatore non è comunque configurabile nei casi in cui il mancato intervento di tale soggetto nel processo, ancorché quest'ultimo non sia stato mai avviato, sia dipeso dalla negativa valutazione della convenienza della controversia: cfr. Cassazione, 22 luglio 2005, n. 15369.

IV. (SEGUE) LE PROBLEMATICHE DERIVANTI DALLA RILEVANZA DELL'INERZIA DEL CURATORE AI FINI DELL'AMMISSIBILITÀ DELL'AZIONE GIUDIZIALE DEL FALLITO

Come affermato, l'orientamento giurisprudenziale, più volte richiamato, che afferma la necessità dell'inerzia del curatore ai fini dell'esercizio delle tutela giudiziale da parte del fallito non può essere condiviso in quanto, così ragionando, si verificherebbero una serie di problematiche di non facile soluzione.

A mente delle evidenziate questioni connesse alla conoscenza, da parte del fallito, delle varie tipologie di inerzia perpetrabili da parte del curatore, occorre, in primo luogo, ribadire che il comportamento di quest'ultimo potrebbe pregiudicare le ragioni del fallito mediante un'errata gestione della lite, ovvero a causa di quella che, in generale, potremmo definire "inerzia processuale".

Inoltre, potrebbero esservi casi in cui l'inerzia del curatore non riguardi l'atto impositivo ma gli atti della riscossione. In altri termini, il curatore potrebbe impugnare l'atto d'accertamento e disinteressarsi dei successivi atti della riscossione che il fallito sarebbe impossibilitato a contestare in quanto – in tale ipotesi giustamente – a lui non notificati.

Potrebbero addirittura verificarsi casi alquanto paradossali, come quello oggetto della controversia decisa dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 2803 del 9 febbraio 2010.

In quel caso, addirittura il coniuge del soggetto già dichiarato fallito è rimasto inciso della pretesa impositiva poiché il proprio coniuge, all'epoca del fallimento, non aveva impugnato l'atto d'accertamento, a lui notificato, in quanto non notificato anche al curatore e quest'ultimo non aveva contestato la relativa cartella di pagamento della quale il fallito non aveva avuto contezza. La Corte, in quella pronuncia, ha affermato che il vizio di notifica dell'accertamento non è illimitatamente deducibile poiché, nel rapporto fra le stesse parti, se una questione deducibile non è dedotta dal contribuente con ricorso tempestivo, l'atto impositivo diviene definitivo e l'atto di riscossione resta impugnabile solo per vizio proprio, non potendosi dunque contestare, come nel caso di specie, i vizi dell'accertamento in sede di impugnazione degli avvisi di mora notificati al coniuge responsabile del soggetto già fallito.

E' evidente, dunque, come il mancato coordinamento delle azioni processuali del curatore e del fallito possano, in generale, comportare gravi pregiudizi per quest'ultimo, onde diviene necessario individuare una soluzione che consenta la pienezza e l'effettività della difesa del fallito.

La medesima esigenza, a ben vedere, è ravvisabile nelle liti tributarie scaturenti da comportamenti addebitabili all'operato del curatore, indipendentemente dalle motivazioni sottostanti alla sua inerzia processuale, allorché la pretesa fiscale sia stata (erroneamente) azionata nei confronti del fallimento. Invero, di fronte a violazioni tributarie commesse dall'organo della procedura, ove l'erario notifichi la propria pretesa

sanzionatoria al fallimento e non al curatore personalmente, deve in qualche modo esser consentita al fallito la tutela del proprio patrimonio sottoposto alla liquidazione concorsuale.

In caso contrario, infatti, ci potremmo trovare di fronte, ancora una volta, a situazioni paradossali come quella alla base della sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria, n. 29/01/10 del 6 aprile 2010, in cui i giudici di merito, in presenza di violazioni tributarie commesse dal curatore nello svolgimento della liquidazione fallimentare, hanno riconosciuto la legittimità del credito sanzionatorio dell'erario ai danni della massa fallimentare, e quindi del patrimonio del fallito, in quanto l'atto di irrogazione delle sanzioni era divenuto definitivo perché non tempestivamente impugnato dal curatore, ancorché a causa della mancata autorizzazione del giudice delegato²⁶.

E' doveroso dunque invocare e perseguire, sotto diversi profili, l'effettività della tutela del fallito, indipendentemente dalle determinazioni del curatore in ordine alle iniziative processuali da intraprendere in presenza di atti impositivi.

V. LA PROSPETTATIVA DELL'INTERVENTO ADESIVO DIPENDENTE DEL FALLITO NEI GIUDIZI TRIBUTARI PROMOSSI DAL CURATORE ED I LIMITI DELL'ISTITUTO CON RIFERIMENTO ALL'EFFETTIVA TUTELA DEL PRIMO SOGGETTO

Una soluzione, ancorché non esaustiva, che sembra ammissibile e che sicuramente permetterebbe di potenziare la tutela del fallito nelle controversie tributarie intraprese dal curatore, è da ravvisare nell'intervento adesivo dipendente del primo soggetto sostanzialmente riconducibile a quello disciplinato dall'art. 105 del codice di procedura civile²⁷.

A tal proposito, tuttavia, è doveroso premettere che negli ordinari processi tributari è apparsa dubbia l'ammissibilità dell'intervento *de quo*²⁸.

²⁶ In quella vicenda, estremamente paradossale, il curatore aveva commesso un errore formale nella compilazione della dichiarazione Iva annuale dopo l'avvio della procedura fallimentare e, non essendo stato autorizzato dal giudice delegato ad impugnare l'avviso di accertamento erroneamente notificato al Fallimento in quanto relativo ad una propria violazione, è risultato soccombente nel giudizio avverso la successiva cartella di pagamento nei confronti della quale aveva invece ottenuto l'autorizzazione a ricorrere da parte di un altro giudice delegato.

²⁷ Si tratta, in particolare, dell'intervento nel processo da parte di chi, pur non essendo legittimato all'azione principale, può agire allorché abbia interesse a sostenere le ragioni di una delle parti. L'interveniente, in particolare, è titolare di una situazione giuridica soggettiva connessa per pregiudizialità – dipendenza con quella di una delle parti e mai coincidente con essa. Nella dottrina processual – civilistica si veda, *ex multis*, G. FABBRINI, *Contributo alla dottrina dell'intervento adesivo*, Milano, 1964, passim e spec. P. 255.

²⁸ In generale, sulle prospettive di esperibilità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario cf. F. V. Albertini, "Il processo con pluralità di parti", in AA.VV., *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, cit., 292; L. Castaldi, "Delle parti e della loro rappresentanza", in AA.VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di T. Baglione, S. Menchini, M. Miccinesi, Milano, 1997, pp. 145 e ss.

Secondo una dottrina²⁹, la formulazione del terzo comma dell'art. 14 della disciplina processuale tributaria (D. Lgs. n. 546/1992), non consentirebbe l'intervento adesivo dipendente in quanto riconosce la legittimazione ad intervenire nel processo soltanto ai destinatari dell'atto impugnato ovvero alle parti del rapporto controverso e quindi non al titolare di una situazione giuridica connessa o dipendente, cui invece è attribuito il diritto di intervento adesivo da parte dell'art. 105 c.p.c.

Secondo un'altra ricostruzione, l'intervento ai sensi dell'art. 14, comma 3, del D. Lgs. n. 546/1992 sarebbe, al contrario, sempre adesivo dipendente dando luogo ad una partecipazione senza autonomia processuale³⁰.

In realtà, in merito all'intervento nel processo disciplinato dalla norma da ultimo menzionata, è stato puntualmente evidenziato come nelle controversie tributarie il destinatario dell'atto impositivo, che ha impugnato quest'ultimo dopo averne ricevuto notifica, non avrebbe motivo di intervenire nel processo del co – destinatario ma dovrebbe difendersi esclusivamente mediante il ricorso proposto³¹. Né potrebbe attribuirsi all'intervento nel processo già instaurato dal co – destinatario valore equipollente all'impugnazione in via autonoma³². E' evidente, dunque, come sia da considerare generalmente non esperibile, nel processo tributario, un intervento adesivo, in specie autonomo³³, nelle ipotesi di avvenuta notifica dell'atto controverso al destinatario.

Nell'ipotesi di fallimento, peraltro, ed in specie nelle controversie tributarie in cui è parte il curatore, in virtù dell'affermata impossibilità del contribuente fallito di esercitare autonomamente la propria capacità processuale ancorché l'atto gli sia stato notificato comunque tale soggetto non potrebbe intervenire nel processo in via autonoma, per cui evidentemente sussiste il suo interesse giuridicamente rilevante³⁴ ad intervenire *ad adiuvandum* nel giudizio.

²⁹ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 475.

³⁰ Cfr. C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 62, che ha tratto tale conclusione sulla base della previsione del comma 6 dell'art. 14 del D. Lgs. n. 546/1992 ai sensi del quale "le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza".

³¹ Così F. TESAURO, voce "Processo tributario", *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale, aggiornamento*, Torino, 2007, pp. 701 – 702, nota 24. L'Autore ha inoltre prospettato l'ammissibilità dell'intervento da parte del destinatario di un atto che non ne abbia ricevuto notifica per sostenere le ragioni del ricorrente, come nel caso del condebitore in solido che interviene nel processo instaurato da altro coobbligato poiché l'annullamento dell'atto impugnato gli eviterebbe di subire un'azione di regresso.

³² Cfr., ancora, F. TESAURO, voce "Processo tributario", cit., pp. 701 – 702, nota 24.

³³ Invero si tratta di ipotesi in cui il destinatario dell'atto impugnato è titolare di una situazione giuridica soggettiva coincidente con quella di una delle parti e non dipendente da quest'ultima.

³⁴ Invero, non potendo contestare la pretesa fiscale in argomento, il fallito subirebbe gli effetti di quest'ultima anche una volta tornato *in bonis*, epoca in cui esisterebbe un giudicato consolidatosi su un atto già precedentemente notificato al fallito e non impugnato da tale soggetto. Infatti, come noto, la chiusura del fallimento non implica la liberazione del fallito dalle obbligazioni non soddisfatte nel corso della procedura concorsuale, per cui, dopo la chiusura della medesima, l'Amministrazione finanziaria, come ogni altro creditore, potrà agire nei confronti del fallito tornato *in bonis* per ottenere il pagamento del credito che, accertato nei confronti del fallimento, non abbia trovato (completa) soddisfazione nel

In simile fattispecie, inoltre, l'interveniente non assumerebbe una posizione processuale autonoma ma giungerebbe a formare con il curatore ricorrente, data la coincidenza degli interessi materiali in gioco, un unico soggetto processuale³⁵.

Potrebbe peraltro costituire ostacolo al prospettato intervento la circostanza per cui la situazione giuridica sostanziale di cui è titolare il contribuente fallito si identifica con quella tutelata dal curatore nel processo, senza che vi sia, dunque, quel rapporto di pregiudizialità – dipendenza che, secondo la dottrina processual – civilistica, legittima l'interesse ad intervenire in maniera adesiva³⁶.

Tuttavia, come evidenziato in dottrina³⁷, nel processo tributario è da configurare l'ammissibilità di forme di intervento che prescindono dalle ipotesi sancite dal comma 3 dell'art. 14 del D. Lgs. n. 546 del 1992, in quanto il comma 6 di quest'ultima disposizione stabilisce che "le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza". Ebbene tale previsione si riferisce chiaramente ad una fattispecie in cui un soggetto, che avesse la possibilità di impugnare autonomamente un atto a lui notificato, sia intervenuto nel processo quando fosse già decorso il termine di decadenza per l'impugnazione, la quale pertanto non avrebbe potuto più avvenire.

E' evidente, dunque, che nelle controversie tributarie si riscontri una forma particolare di intervento adesivo dipendente che con l'omonimo istituto del processo civile condivide la filosofia di fondo consistente nell'impossibilità di proporre una domanda autonoma (ovvero, nel nostro caso, di impugnare autonomamente l'atto), con la conseguenza che all'interveniente non resta che partecipare al processo per sostenere

corso della procedura. Su tale principio cfr., in particolare, Cassazione, Sezioni Unite, 26 novembre 1993, n. 11718; Cassazione, 5 marzo 2003, n. 3245. Peraltro esiste una pronuncia giurisprudenziale che ha affermato la possibilità del fallito tornato *in bonis* di impugnare l'atto impositivo che non era stato notificato al curatore a seguito della dichiarazione di fallimento invocando il proprio pregresso difetto di legittimazione processuale durante la procedura concorsuale: cfr. Cassazione, 23 giugno 2003, n. 9951. Potrebbe allora nascere la tentazione di estendere tale ricostruzione anche al caso in cui l'atto sia stato notificato, oltre che al fallito, anche al curatore fallimentare. Tuttavia non sembra che il richiamato orientamento possa essere condiviso in quanto risulterebbe azzardato derogare in via interpretativa al termine decadenziale di impugnazione di un atto che è già stato notificato al fallito in nome della sua carenza di capacità processuale, che peraltro certamente non si verifica nel caso, giudicato dalla Cassazione, in cui il curatore non abbia intrapreso l'azione giudiziaria.

³⁵ Invero occorre tener presente il principio processuale per cui in una medesima causa una parte non può essere rappresentata da due soggetti in posizione indipendente (cfr. Cassazione, 5 marzo 2003, n. 3245, cit.) E', inoltre, evidentemente da escludere che il fallito abbia una capacità processuale concorrente con quella del curatore, sì da poter proporre ricorso collettivo con quest'ultimo ai sensi dell'art. 103 c.p.c. (sull'applicabilità dell'art. 103 c.p.c. al processo tributario cfr., tra gli altri F. TESAURO, voce "Processo tributario", cit., p. 702). Infatti, come già affermato, l'art. 43 della legge fallimentare, relativamente ai rapporti di diritto patrimoniale rientranti nel fallimento, attribuisce chiaramente la capacità di stare in giudizio al curatore che subentra concretamente al fallito.

³⁶ Cfr., tra gli altri, G. FABBRINI, *Contributo alla dottrina dell'intervento adesivo*, cit., passim.

³⁷ B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002, pp. 61 e ss.

le ragioni di una delle parti³⁸.

Tale fattispecie di intervento adesivo, allora, si traduce nel riconoscimento, nell'ambito del processo tributario, dell'interesse ad intervenire valorizzato dall'art. 105 del codice di procedura civile ed è ritenuto operare anche al di fuori della specifica ipotesi prevista dall'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 542/1996³⁹, ed in particolare anche nei casi in cui non vi sia coincidenza, ma soltanto pregiudizialità – dipendenza, tra la situazione giuridica sostanziale difesa dal ricorrente e quella riferibile all'interveniente⁴⁰.

Orbene, posto che non sussistono ostacoli né appare discutibile la rilevanza giuridica dell'interesse del fallito all'intervento *ad adiuvandum* nella controversia tributaria instaurata dal curatore, ché altrimenti, avendo ricevuto la notifica dell'atto, il primo soggetto subirebbe le conseguenze del giudicato formatosi nei confronti del secondo, vi è tuttavia da rilevare come tale forma di intervento non rappresenti ancora una tutela effettiva delle ragioni del contribuente fallito.

Invero quest'ultimo, in virtù della nota connotazione del processo tributario, sarebbe in grado di partecipare al processo per sostenere le ragioni del curatore con la sola possibilità di formulare nuovi argomenti ma senza modificare l'oggetto della domanda né i motivi di ricorso addotti a sostegno della stessa⁴¹.

Pertanto, non potendo ampliare in alcun modo il *thema decidendum*, il fallito, avvalendosi dell'intervento adesivo dipendente, potrebbe esclusivamente migliorare e precisare la linea difensiva intrapresa dal curatore, magari chiedendo una diversa valutazione giuridica dei fatti di causa, ma rimarrebbe comunque esposto alle conseguenze derivanti da una cattiva gestione della lite da parte dell'organo della procedura.

³⁸ Cfr. B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., pp. 65 – 66. *Contra*, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 475, il quale ha escluso l'ammissibilità di siffatto intervento *ad adiuvandum* previsto per chi non è in grado di proporre autonomo ricorso ritenendolo elusivo del termine decadenziale di impugnazione sancito dalla disciplina processuale tributaria. In realtà, come ribattuto dalla dottrina contraria (cfr. B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., 67), non può verificarsi alcuna forma di elusione del congegno decadenziale stabilito dalla legge in quanto all'interveniente non è riconosciuta la possibilità di rivolgere al giudice le domande che avrebbe potuto proporre con autonoma azione.

³⁹ Cfr. F. V. ALBERTINI, "Il processo con pluralità di parti", in AA.VV., *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, cit., p. 294.

⁴⁰ Cfr. B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 68. L'interesse ad intervenire in maniera adesiva dipendente (ai sensi dell'art. 105 c.p.c.) nel processo tributario non è esclusa da F. TESAURO, voce "Processo tributario", cit., p. 702, che ha citato ad esempio il caso di un processo contro un atto determinativo di una rendita catastale nell'ambito del quale può intervenire il comune a sostegno delle ragioni dell'Agenzia del territorio.

⁴¹ Cfr. B. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., p. 65.

VI. SI AFFERMA LA CAPACITÀ PROCESSUALE DEL FALLITO NELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE ANCHE AL DI FUORI DELLE IPOTESI DI INERZIA DEL CURATORE FALLIMENTARE

A tal punto, dunque, l'unico rimedio in grado di attuare pienamente il diritto di difesa del fallito nei confronti delle pretese tributarie consisterebbe nel consentirgli di proporre autonomamente l'azione giudiziaria.

Tale prospettazione, considerato il quadro normativo che disciplina l'aspetto processuale in costanza di fallimento, può verosimilmente trovare fondamento nella disapplicazione dell'art. 43 della legge fallimentare, che attribuisce esclusivamente al curatore la capacità di stare in giudizio per i rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, in nome di principi sovranazionali che riconoscono la pienezza e l'effettività del diritto di difesa. Tale approccio trova fondamento in diverse vie interpretative che legittimano l'auspicabile conclusione tratteggiata.

Un primo percorso interpretativo è fondato sulla diretta applicabilità nel nostro ordinamento del diritto ad una tutela piena ed effettiva, in grado di legittimare l'autonoma azione giudiziaria da parte del fallito a seguito della disapplicazione dell'art. 43 della legge fallimentare, sancito dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (cd. Carta di Nizza – Strasburgo)⁴².

Ciò in quanto la Carta di Nizza – Strasburgo, a differenza, come vedremo, della CEDU, è stata sottoscritta dalle istituzioni comunitarie e, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del Trattato sull'Unione europea (in vigore dal 1 dicembre 2009 a seguito delle modifiche introdotte dal Trattato di Lisbona) è entrata a far parte a pieno titolo dell'ordinamento comunitario⁴³ con la conseguenza che la sua violazione è in grado di provocare la disapplicazione delle norme interne in contrasto con i diritti ivi tutelati, ovviamente nelle materie riconosciute di spettanza dell'Unione.

Pur limitando a quest'ultimo ambito l'applicazione dei richiamati principi, ciò che, come subito si vedrà, può essere superato attraverso l'adozione dell'interpretazione adeguatrice delle norme rispetto alla Carta, vi è da rilevare che, dal punto di vista fiscale, nonostante l'ordinamento comunitario abbia competenza soltanto su determinati

⁴² L'art. 47 della Carta di Nizza dispone che "Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia".

⁴³ L'art. 6, comma 1, del Trattato sull'Unione europea sancisce che "L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni".

tributi (come sui dazi doganali ovvero sull'IVA in quanto imposta armonizzata), deve affermarsi la diretta applicabilità nell'ordinamento interno delle tutele garantite dalla Carta di Nizza – Strasburgo con riferimento a tutte le imposte oggetto di giudizio, a pena di originare un'insanabile disparità di trattamento, evidentemente illegittima sotto il profilo costituzionale, tra i diversi tributi alla base delle relative controversie.

Un'altra via interpretativa, ancorché apparentemente problematica, tesa a legittimare l'autonoma proponibilità dell'azione giudiziaria da parte del fallito si articola in due fasi. In primo luogo si dovrebbero ritenere operanti, con riferimento alle pretese tributarie in argomento, quelle garanzie previste, per le situazioni giuridiche tutelate, dagli artt. 6 e 13 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) la cui applicazione trova riconoscimento, in quanto rientranti tra i diritti fondamentali tutelati dalla Convenzione stessa, nell'art. 6, par. 3, del Trattato sull'Unione europea (in vigore dal 1 dicembre 2009 a seguito delle modifiche introdotte dal Trattato di Lisbona)⁴⁴, ai sensi del quale i diritti garantiti dalla CEDU costituiscono principi generali dell'ordinamento comunitario. Inoltre, bisognerebbe considerare direttamente applicabili nel nostro ordinamento i menzionati principi fondamentali, sì da affermare il potere – dovere del giudice italiano di disapplicare la norma interna in contrasto con essi, ossia, nel caso di specie, l'art. 43 della legge fallimentare.

L'impianto di tale approccio ermeneutico, ipotizzato da tempo in dottrina⁴⁵, è sempre apparso problematico per una serie di ragioni.

Intanto, in passato l'art. 6, par. 1, della CEDU è stato ritenuto inapplicabile al processo tributario dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo in virtù del fatto che l'obbligazione d'imposta non rientrerebbe tra le obbligazioni “di carattere civile”⁴⁶. Tuttavia l'applicabilità dell'art. 6 della CEDU, anche con riferimento ad ambiti della materia tributaria, ha trovato nuovo vigore in una serie di successive pronunce della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo⁴⁷ che devono ritenersi vincolanti ai sensi dell'art. 46 della Convenzione⁴⁸.

⁴⁴ L'art. 6, par. 3, del Trattato sull'Unione europea recita testualmente: “I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali”.

⁴⁵ Cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 447, che ha prospettato l'affermata ricostruzione interpretativa, già con riferimento al previgente art. 6, comma 2, del Trattato di Maastricht, per sostenere l'avvenuto superamento del divieto di prova testimoniale nel processo tributario.

⁴⁶ Cfr. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 12 luglio 2001, richiesta n. 44759/98, “Ferrazzini” ed il commento di M. GREGGI, “Giusto processo e Diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)”, *Rivista di diritto tributario*, 2002, I, pp. 529 e ss.

⁴⁷ Cfr. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 23 novembre 2006, richiesta n. 73053/01, “Jussila”, in cui la Corte ha affermato l'applicabilità dell'art. 6 della CEDU per quanto concerne le sanzioni tributarie in relazione alle quali, sostanzialmente, ha esteso le garanzie penali. In proposito si rimanda ai commenti di A. MARCHESELLI, “Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove”, *G.T. – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2007, pp. 389 e ss.; E. LA SCALA, Principi del “giusto processo” tra diritto interno, comunitario e convenzionale, (Nota a Corte eur. Dir. Uomo Grande Camera 23 novembre 2006), *Rivista di diritto tributario*, 2007, IV, pp. 54 e ss. Più di

Pertanto, nonostante resti ancora problematica l'applicazione degli artt. 6 e 13 della CEDU all'intera materia tributaria, si sente di condividere l'opinione dottrinale che ha auspicato l'interpretazione dell'art. 6 della Convenzione, che riferisce l'effettività della tutela ai diritti di carattere "civile", nel senso di intendere quest'ultimo aggettivo come "non penale", sì da giungere ad una completa tutela dell'uomo che comprenda interamente anche l'ambito tributario⁴⁹.

Anche perché, con specifico riferimento all'ambito che qui interessa, e cioè al processo tributario, non ha senso distinguere i processi aventi ad oggetto diritti civili ovvero accuse penali rispetto ad altri processi, come quello tributario, in quanto le garanzie processuali prescindono dagli interessi coinvolti e, nello specifico ambito processuale, si deve riconoscere parità "delle armi" ai soggetti in giudizio senza poter riconoscere alcuna supremazia all'Amministrazione finanziaria in nome dell'interesse pubblico tutelato, come affermato da risalenti impostazioni ormai ampiamente superate⁵⁰.

recente la medesima Corte ha riconosciuto l'applicabilità dell'art. 6 della CEDU all'istruttoria tributaria relativa alla ricerca degli elementi di prova nel domicilio dei soggetti interessati o nei locali da essi occupati: cfr. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 21 febbraio 2008, richiesta n. 18497/03, "Ravon e altri c. Francia"; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 24 luglio 2008, richiesta n. 18603/03, "Andrè e altri c. Francia"; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 18 settembre 2008, richiesta n. 18659/05, "Kandler e altri c. Francia"; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 16 ottobre 2008, richiesta n. 10477/03, "Maschino"; Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 20 novembre 2008, richiesta n. 2058/04, "Società IFB". Su tali pronunce, ed in specie sul caso "Andrè e altri c. Francia", si veda S. MULEO, "Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo", *Corriere tributario*, 2009, pp. 762 e ss.; in tema si vedano inoltre S. MULEO, L. DEL FEDERICO, M. BASILAVECCHIA, "Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali", *Dialoghi tributari*, 2009, p. 381.

⁴⁸ Cfr. P. BIAVATI, "L'efficacia diretta delle sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo", *Rivista trimestrale diritto e procedura civile*, 2007, pp. 651 e ss., ove approfonditi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali.

⁴⁹ Cfr. S. MULEO S., "L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente", *Rivista di diritto tributario*, 2008, IV, p. 210. Hanno inoltre prospettato l'acquisizione delle garanzie convenzionali mediante il superamento della matrice autoritativa della fiscalità, valorizzando l'ottica paritetico – consensualistica a seguito del superamento dell'antistorica concezione autoritativa del rapporto Fisco – contribuente L. PERRONE, "Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo", *Rassegna tributaria* 2007, p. 680; F. GALLO, "Verso un "giusto processo" tributario", *Rassegna tributaria*, 2003, pp. 12 e ss.

⁵⁰ Si vedano, in proposito, le considerazioni di A. MARCHESELLI, "Corte europea dei diritti dell'Uomo e giusta istruttoria tributaria: il caso Jussilia", relazione al Convegno "Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giusto processo tributario", Pescara, 5 e 6 maggio 2011, il quale ha escluso che l'interesse fiscale possa derogare alla parità delle armi in sede processuale evidenziando, in proposito, come l'accertamento e il processo tributario siano *strumenti* rispetto al *fine* consistente nell'applicazione del tributo conforme a legge, sì che il fine sarebbe evidentemente frustrato se gli strumenti non fossero idonei. In proposito si vedano inoltre, per l'auspicabile idea di ricondurre il processo tributario al modello processuale cd. "forte", ossia improntato a regole indefettibili fissate dalla Costituzione, dal diritto europeo, dalle Convenzioni internazionali alle quali l'Italia ha aderito e dal diritto processuale comune cfr. F. GALLO, "Quale modello processuale per il processo tributario?", *Rassegna tributaria*, 2011, pp. 11 e ss.; A. GIOVANNINI, "Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)", *Rassegna tributaria*, 2011, pp. 271 e ss. Per la disamina dei principi della CEDU applicabili in ambito tributario si veda L. DEL FEDERICO, "I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2010, I, pp. 206 e ss.

Un altro profilo problematico che potrebbe scoraggiare l'auspicata ricostruzione ermeneutica riguarda la diretta applicabilità della CEDU nell'ordinamento interno, apparentemente esclusa dalla separazione istituzionale tra il Consiglio d'Europa, cui fa capo la CEDU, e l'Unione europea.

A tal proposito, ancorché si abbia ben presente la questione riguardante la qualificazione della CEDU nella gerarchia delle fonti dipanata dalla Corte costituzionale italiana⁵¹, si ritiene di affermare che la Convenzione produca effetti nel nostro ordinamento, se non sul piano di una teoria delle fonti formale ed astratta, sicuramente in base all'adozione di un approccio interpretativo di ordine sistematico.

Invero, i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione sono stati espressamente recepiti nell'ordinamento comunitario dall'art. 6, par. 3, del Trattato sull'Unione europea⁵², ancorché l'Unione, al di là dell'enunciato di cui al medesimo art. 6, par. 2, del suddetto Trattato⁵³, non abbia ancora perfezionato l'adesione alla CEDU e, di conseguenza, non possa ancora affermarsi la "trattattizzazione"⁵⁴ di quest'ultima, come recentemente evidenziato dalla sentenza n. 80/2011 della Corte costituzionale italiana.

Pertanto, pur considerando i profili di separazione tra gli ordinamenti piuttosto che quelli di integrazione, deve ritenersi, conformemente a quanto affermato dalla stessa Corte costituzionale nella sentenza da ultimo citata, che, sul piano della teoria dell'interpretazione, il giudice nazionale debba interpretare la legge in senso conforme alla Convenzione avvalendosi di ogni strumento ermeneutico a sua disposizione⁵⁵, dando luogo, per questa via, all'applicazione diretta della CEDU anche al di là delle materie riconosciute essere di competenza dell'Unione europea⁵⁶.

⁵¹ In particolare, in base alla ricostruzione della Corte costituzionale italiana (cfr. sentenze nn. 348 e 349 del 2007), in un certo senso ribadita e accentuata nella recente sentenza della Corte n. 80/2011, la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo rappresenta una "norma interposta" che non trova diretto ingresso nell'ordinamento italiano e l'eventuale violazione dei diritti fondamentali da essa sanciti origina la lesione dell'art. 117 della Costituzione per inosservanza degli obblighi internazionali. In proposito, anche in merito alle diverse problematiche coinvolte, si vedano B. CONFORTI, "La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione", *Giurisprudenza italiana*, 2008, pp. 569 e ss.; R. CALVANO, "La Corte costituzionale e la CEDU nella sentenza n. 348/2007: Orgoglio e pregiudizio?", *Giurisprudenza italiana*, 2008, pp. 573 e ss. Sui risvolti in materia tributaria delle citate sentenze cfr. G. FALSITTA, "L'imposta confiscatoria", *Rivista di diritto tributario*, 2008, I, pp. 141 e ss.

⁵² Cfr., in tal senso, S. MULEO, "L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente", cit., p. 213.

⁵³ L'art. 6, par. 2, del Trattato sull'Unione europea afferma che "L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati".

⁵⁴ Il termine "trattattizzazione", non del tutto felice ancorché evocativo, è stato utilizzato dalla Corte costituzionale, nella sentenza n. 80/2011, con riferimento ai rapporti tra la CEDU e l'ordinamento comunitario.

⁵⁵ E' questo uno degli enunciati della Corte costituzionale nella sentenza n. 80/2011, ove la Corte ha anche affermato che, nel caso in cui non sia consentita l'interpretazione adeguatrice rispetto alla CEDU, i giudici nazionali dovranno inevitabilmente adire la Corte costituzionale.

⁵⁶ In tema d'interpretazione conforme alla CEDU si veda, per tutti, R. CONTI, *La Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo. Il ruolo del giudice*, Roma, 2011.

Per quest'ultime, ovviamente, l'adozione del medesimo approccio interpretativo da parte del giudice interno consente di estendere il riconoscimento dell'effettività della tutela del fallito, sancito dall'art. 47 della Carta di Nizza – Strasburgo, a tutti i tributi oggetto del giudizio, avuto riguardo al fatto che, nell'ambito (e quindi nella fiscalità) di competenza dell'Unione, si è già visto come la diretta applicabilità della suddetta norma non possa essere messa in discussione.

Anzi, in quell'ambito, anche la Corte di giustizia Ce ha rilevato, proprio in una controversia avente ad oggetto il rispetto dei diritti di difesa, che i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi giuridici generali dei quali la Corte garantisce l'osservanza e che, a tal fine, quest'ultima si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito⁵⁷.

D'altra parte la Corte di giustizia Ce ha da tempo recepito, fra i principi della CEDU, proprio il diritto ad una tutela giurisdizionale piena ed effettiva ed il diritto di difesa, che rilevano precipuamente nella questione che ci occupa⁵⁸.

Si ritiene dunque fondato, alla luce di quanto osservato, l'*iter* argomentativo che conduce ad affermare la necessaria disapplicazione dell'art. 43 L.F. in nome della tutela effettiva delle ragioni del contribuente fallito nelle controversie tributarie che sorgono o proseguono durante il fallimento.

Peraltro, anche ove si negasse ad ogni costo la diretta applicabilità della CEDU e della Carta di Nizza – Strasburgo nell'ordinamento interno con riferimento a tutta la materia tributaria, comunque si giungerebbe inevitabilmente al riconoscimento della piena tutela dei diritti fondamentali della persona attraverso la differente strada della censura di illegittimità costituzionale, ex art. 117, comma 1, Cost., delle norme interne contrastanti le richiamate Carte internazionali.

Infine nel caso di specie, come già anticipato, ancor prima di considerare le garanzie previste dall'ordinamento sovranazionale vi sarebbero verosimilmente gli estremi per fondare la dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 43 della legge fallimentare per contrasto con gli artt. 24, 111 e 113 della Costituzione⁵⁹.

⁵⁷ Cfr. Corte di giustizia Ce, 12 dicembre 2008, causa C-349/07, "Sopropé". Il medesimo orientamento è stato successivamente ribadito dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 17/06/2010, causa C 423/08. Sull'ingresso dei principi europei nell'azione impositiva e sulla loro influenza in relazione alle istanze del "giusto" processo tributario cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea: contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, pp. 220 e ss. e 299 e ss..

⁵⁸ Cfr. le diverse pronunce della Corte di giustizia Ce citate da L. DEL FEDERICO, "I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria", cit., pp. 206 e ss.

⁵⁹ Sulla problematica del "giusto" processo tributario alla luce dei richiamati principi costituzionali e sull'auspicabile adeguamento dello schema processuale tributario alle garanzie previste da tali principi cfr., tra gli altri, F. TESAURO, "Giusto processo e processo tributario", *Rassegna tributaria*, 2006, pp. 11 e ss.; P. RUSSO, "Il giusto processo tributario", *Rassegna tributaria*, 2004, pp. 11 e ss.; F. GALLO, "Verso un "giusto processo" tributario", cit., pp. 11 e ss.; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, passim e spec. pp. 111 e ss.

Invero, ferma restando la tutela della massa dei creditori cui il fallimento è preordinato la quale, come già sottolineato, si realizza mediante l'inopponibilità alla procedura delle decisioni assunte nei giudizi svoltisi durante il fallimento con la partecipazione del fallito in qualità di attore o convenuto, non può negarsi la pienezza e l'effettività della difesa di quest'ultimo soggetto.

Ancora vi è da rilevare che il fatto stesso che una lite pendente, non interrotta a seguito della dichiarazione di fallimento e proseguita sino ad una decisione di merito nei confronti del fallito in virtù dell'inerzia del curatore, non produca, come affermato dalla giurisprudenza⁶⁰, una statuizione illegittima ma semplicemente inopponibile al ceto creditorio implica logicamente che l'impedimento processuale del fallito può essere trascurato.

Di conseguenza, in base alla logica che ha ispirato le decisioni giurisprudenziali menzionate, nell'ipotesi di ricorso proposto dal contribuente prima dell'avvio della procedura concorsuale è da ritenere che, ove il curatore intenda restare inerte, l'interruzione del processo dalla data della dichiarazione di fallimento non operi automaticamente, per cui, in definitiva, in tal caso verrebbe meno l'effettiva applicabilità dell'art. 43, comma 3, L.F. Ciò anche in quanto si tratterebbe di interruzione destinata ad operare, *ex art.* 40 del D. Lgs. n. 546 del 1992, su dichiarazione della parte e quindi condizionata dalla volontà della stessa di avvalersi di tale previsione⁶¹.

Ebbene, l'attenuazione della valenza prescrittiva dell'art. 43, comma 3, L.F. nelle ipotesi di inerzia del curatore sembra in qualche modo legittimare, in considerazione del necessario rispetto del diritto di difesa del fallito costituzionalmente garantito, l'inesistenza della paralisi processuale di tale soggetto in tutte le liti tributarie che lo riguardano mediante l'interpretazione adeguatrice, ossia conforme a Costituzione, della disposizione fallimentare in argomento⁶².

Invero, a ben vedere, a prescindere dal fatto che il curatore abbia intrapreso o meno l'azione processuale, comunque il giudizio reso nei confronti del fallito risulta inopponibile alla massa dei creditori per cui non si vede la ragione per discriminare due situazioni in cui sostanzialmente si verificano identici effetti dando luogo alla violazione, ove l'organo della procedura non resti inerte, del diritto di difesa del fallito.

Se si condividono tali conclusioni potrebbe allora essere riconosciuto, anche nel vigore dell'attuale disciplina del fallimento, il pregio di quella ricostruzione dottrinar

⁶⁰ Cfr., tra le altre, Cassazione, 10 maggio 2002, n. 6771; Cassazione, 3 aprile 2003, n. 5202; Cassazione, 21 maggio 2004, n. 9710; Cassazione, 16 febbraio 2005, n. 3117. Con specifico riferimento all'ambito tributario si rimanda alle numerose pronunce citate a proposito della reviviscenza della legittimazione processuale del fallito.

⁶¹ Cfr., in tal senso, M. BASILAVECCHIA, "Ribadita la legittimazione attiva della società fallita", cit., p. 55.

⁶² Si noti, peraltro, che una delle sentenze di legittimità che riconosce l'esercizio eccezionale dell'azione processuale del fallito a seguito dell'inerzia del curatore giustifica la propria affermazione proprio in base all'interpretazione sistematica dell'art. 43 L.F.: cfr. Cassazione, 14 maggio 2002, n. 6937. Sembra allora a maggior ragione prospettabile, in virtù del necessario rispetto del diritto di difesa del contribuente fallito sancito dalla Costituzione, l'interpretazione adeguatrice della menzionata disposizione fallimentare.

che aveva circoscritto il divieto di intervento in giudizio del fallito di cui all'art. 43 L.F. alle liti della curatela aventi ad oggetto il rapporto tra il terzo e la massa dei creditori⁶³.

A questo punto, confidando di poter giungere in ogni caso, seguendo le strade delineate, ad inibire gli effetti dell'art. 43 L.F., il sistema processuale che si viene a delineare consiste nell'autonoma proponibilità dell'azione giudiziaria da parte del fallito e del curatore fallimentare, con efficacia della stessa nei rispettivi ambiti.

In specie, con riferimento alle controversie tributarie nelle quali il curatore non resti inerte, il giudizio promosso dall'organo della procedura produrrà i suoi effetti ai fini dell'insinuazione al passivo del fallimento del relativo credito; invece, il giudizio intrapreso dal fallito acquisterà rilevanza, a seguito della chiusura del fallimento, in ordine alla legittimità dell'azione dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del fallito tornato *in bonis* allorché il credito erariale non abbia trovato (completa) soddisfazione nel corso della procedura.

Ovviamente, le argomentazioni finora proposte in ordine all'affermazione della capacità processuale del fallito nei giudizi tributari che lo riguardano, anche al di fuori delle ipotesi di inerzia dell'organo della procedura, mostrano la loro rilevanza anche con riguardo alle eventuali liti da rimborso in cui il contribuente fallito assume la veste di parte attiva nel recupero di somme di propria spettanza.

Infine, occorre evidenziare che, in applicazione del quadro processuale finora profilato che riconosce la legittimazione del soggetto fallito ad impugnare gli atti impositivi a lui notificati in pendenza di fallimento a prescindere dall'iniziativa giudiziaria del curatore, svanisce definitivamente ogni interesse verso l'ulteriore questione concernente la risarcibilità del danno, in favore del fallito, derivante dall'inerzia ovvero dalla cattiva gestione della lite da parte dell'organo della procedura.

CONTROVERSIE TRIBUTARIE E POSIZIONE PROCESSUALE DEL FALLITO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

Abstract: In presenza di avvisi di accertamento tributario emanati durante la procedura fallimentare e riguardanti fattispecie impositive il cui presupposto si è verificato prima della dichiarazione di fallimento, occorre riflettere sulle possibilità di difesa del fallito in caso di inerzia del curatore fallimentare o acquiescenza di tale organo alle eventuali pronunce di merito intervenute in proposito. Inoltre, a ben vedere, occorre domandarsi anche se l'eventuale azione processuale del curatore fallimentare sia in grado di assicurare al fallito una tutela piena ed effettiva, prevista e garantita sia da nostri principi costituzionali che da principi appartenenti all'ordinamento comunitario. In proposito, in virtù della ratio dell'art. 43 della legge fallimentare e della necessaria tutela del diritto di difesa, sembra doversi riconoscere al fallito l'esercizio della propria azione processuale, anche al di là delle ipotesi di inerzia del curatore fallimentare.

⁶³ Cfr. E. F. RICCI, *Le liti del fallito sui propri diritti verso i terzi*, cit., pp. 1031 e ss.

Diversamente, infatti, sarebbe violata l'effettività del diritto di difesa del fallito tutelata dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario

Parole chiave: Fallimento. Processo tributario. Azione processuale del curatore fallimentare. Azione processuale del fallito. Diritto di difesa del fallito.

TAX TRIAL AND BANKRUPT'S TRIAL ACTION IN THE ITALIAN TAX LAW

Abstract: When are issued tax assessments during the bankruptcy, regarding tax facts occurred before the declaration of bankruptcy, we need to consider the possibility of the self-defence of the bankrupt in the case of the inactivity of the bankrupt trustee or the acceptance of eventual sentences that could be given. Moreover, actually, we have to ask ourselves also if the trial action of the bankrupt trustee is able to ensure the full and effective protection to the bankrupt, expected and guaranteed by our constitutional principles and by the european principles. In this regard, according to the ratio of article 43 of the bankruptcy law and because of the need to protect the defense's right, it seems to be recognized for the bankrupt the exercise of its trial action, even beyond the case of inactivity of the bankrupt trustee. Otherwise, in fact, would be violated the bankrupt defense's right protected by the Constitution and also by the European Union.

Key words: Bankruptcy. Tax trial. Bankrupt trustee trial action. Bankrupt trial action. Bankrupt defense's right.

Nota recibida: 30.6.2012

Nota aceptada: 30.9.2012